

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

19. července 2012(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 11 část A odst. 1 písm. a), čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 – Provozování hry bingo – Zákonná povinnost vyplatit hráčům formou výhry část prodejní ceny karet – Výpočet základu daně“

Ve věci C-377/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Španělsko) ze dne 18. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 18. července 2011, v řízení

International Bingo Technology SA

proti

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za španělskou vládu S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 části A odst. 1 písm. a), čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998 (Úř. věst. L 281, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 315, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi International Bingo

Technology SA (dále jen „International Bingo“) a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), týkajícího se výpočtu podílu odpovídatelného z daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dlužné touto společností za zdaňovací období roku 1999.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 11 šesté směrnice stanoví:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.

[...]“

4 Článek 17 odst. 2 písm. a) a odst. 5 ve znění vyplývajícím z článku 28f šesté směrnice stanoví:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpovízt od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je v tuzemsku splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je daňovým dlužníkem;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpovídatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpovídatelná není, je odpovídatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;

b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpovět daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpovět daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpovídatelná, zanedbatelná,

nepohlédne se k ní.“

5 §lánek 19 odst. 1 šesté sm?rnice stanoví:

„1. Podíl odpo?itatelný podle ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je [DPH] odpo?itatelná podle ?l. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není [DPH] odpo?itatelná, bez [DPH]. ?lenské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací krom? těch, které jsou uvedeny v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

Špan?lské právo

6 §lánek 104 odst. 1 zákona ?. 37/1992 o dani z p?idané hodnoty (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) ze dne 28. prosince 1992 (BOE ?. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„V p?ípadech, v nichž se uplatní pravidlo obecného podílu, je za každé zda?ovací období odpo?itatelný pouze procentní podíl dan? odvedené na vstupu vypo?tený podle ustanovení odstavce 2.

Pro účely použití ustanovení p?edcházejícího pododstavce se ?ástky, které nejsou odpo?itatelné podle ?lánek? 95 a 96 tohoto zákona, nezapo?ítávají do dan? odvedené na vstupu.“

7 §lánek 104 odst. 2 první pododstavec zákona o DPH stanoví:

„Odpo?itatelný procentní podíl, na který odkazuje p?edchozí odstavec, je ur?en stonásobkem zlomku,

1. v jehož ?itateli se uvede celková ?ástka ur?ená za kalendá?ní rok za dodávky zboží a poskytnutí služeb, jež zakládají nárok na odpo?et, které osoba povinná k dani uskute?nila v rámci své podnikatelské nebo samostatné výd?le?né ?innosti, pop?ípad? v jiné obdobné oblasti,
2. v jehož jmenovateli se uvede celková ?ástka dodávek zboží a poskytnutí služeb provedených v tomtéž období osobou povinnou k dani v rámci její podnikatelské nebo samostatné výd?le?né ?innosti, pop?ípad? v jiné obdobné oblasti, v?etn? těch, které nezakládají nárok na odpo?et.“

8 §lánek 104 odst. 4 první pododstavec zákona o DPH má následující zn?ní:

„Pro účely výpo?tu podílu se ‚celkovou ?ástkou obratu‘ rozumí sou?et protipln?ní odpovídajících tomuto pln?ní, ur?ený podle ?lánek? 78 a 79 tohoto zákona, v?etn? obratu osvobozeného od dan? nebo nepodléhajícího dani.“

9 §lánek 78 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Základ dan? tvo?í celková ?ástka obratu odpovídající zdanitelným pln?ním obdrženým od jejich odb?ratel? nebo od t?etích osob.“

10 Na?ízení Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya ze dne 9. ledna 1979

ve znění nařízení ze dne 18. ledna 1995 stanoví, že „celková částka, která se rozdělí ve formě výher v každé hře nebo losování, představuje 69 % nominální hodnoty prodaných karet, z níž 10 % připadá na řadu a 59 % na ‚full house‘“.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 International Bingo je společnost pořádající hry bingo. Je osobou povinnou k DPH, ale souasně je v rozsahu svého obratu souvisejícího s pořádáním zmíněných her od této daně osvobozena.

12 Společnost International Bingo však vykonává i jiné činnosti, u nichž není osvobozena od DPH. K této činnostem náleží zejména výběr a odvod „daně ze hry bingo“, která odpovídá části prodejní ceny karet a kterou pořadatelé vybírají od hráčů a odvádějí příslušnému správci daně. Tito pořadatelé obdrží – jako protiplnění za uvedenou činnost – odměnu za výběr, jež se rovná 10 % vybrané částky zmíněné daně. Výše této odměny, která podléhá DPH, představuje základ daně pro výpočet DPH splatné pořadateli z jimi poskytnutých služeb.

13 Provádějí-li pořadatelé v hracích sálech binga i jiné činnosti, které nejsou osvobozeny od DPH, například provoz baru nebo restaurace, vztahuje se na ně pravidlo podílu pro určení DPH odpovídající podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

14 Co se týče výpočtu tohoto podílu, společnost International Bingo odpovídá ze svého obratu částku výher, kterou měla vyplatit výhercům podle zákona o DPH, tzn. částku odpovídající pevně stanovenému procentnímu podílu z prodejní ceny karet binga. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (státní agentura daňové správy) zastává opačný názor. Rozhodla, že částku výher vyplacených výhercům je třeba zahrnout do obratu sloužícího za základ výpočtu zmíněného podílu.

15 Jelikož Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) zamítl žalobu podanou společností International Bingo proti tomuto rozhodnutí, které vydala Agencia, uvedená společnost předložila vč. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña s tvrzením, že rozsudek vydaný v prvním stupni odporuje šesté směrnici ve výkladu Soudního dvora.

16 Podle předkládajícího soudu je pro rozhodnutí ve sporu, jenž mu byl předložen, nutno určit, v čem spočívá „skutečná obdržená protiplnění“, jehož se dostalo společnosti International Bingo za pořádání hry. V tomto ohledu uvedený soud uvádí, že určité skutečnosti obsažené v rozsudcích Soudního dvora ze dne 5. května 1994, Glawe (C-38/93, Recueil, s. I-1679), a ze dne 17. září 2002, Town & County Factors (C-498/99, Recueil, s. I-7173), opravují domněnku, že takový pořadatel her bingo, jako je pořadatel dotčený v jím projednávaném sporu, ve skutečnosti nemůže disponovat částí prodejní ceny karet určené k financování výher, jež mají být vyplaceny výhercům.

17 Především jsou totiž celkové částky, jež odpovídají částkám výher, předem určeny zákonem, který stanoví, že celková částka, kterou je třeba vyplatit formou výhry v každé hře nebo losování, odpovídá 69 % nominální hodnoty všech prodaných karet.

18 Dále, jelikož je procentní podíl vrácený z prodejní ceny karty, který odpovídá výhrám, předem stanoven zákonem, neexistuje v tomto ohledu nejistota. Částka vyplacená jako výhra v každé z her závisí pouze na počtu prodaných karet a může být zjištěna pomocí prostého aritmetického výpočtu.

19 Konečně, jelikož část prodejní ceny karet, která odpovídá výhrám, jež mají být rozděleny výhercům, má pořadatel hry bingo v držení pouze po dobu od započetí do ukončení hry, může být

tento po?adatel považován pouze za do?asného uschovatele t?chto výher.

20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña uvádí, že ?ešení, pro které se v souvislosti s výpo?tem základu dan? z takové služby, jako je služba dot?ená v jím projednávaném sporu, rozhodly špan?lské soudy, a ?ešení, pro které se rozhodly soudy ostatních ?lenských stát?, se navzájem diametrálně liší. Je tudíž t?eba ur?it, zda je ú?elem ustanovení šesté sm?rnice, která se týká ur?ení pom?rné ?ásti odp?tu, harmonizovat zp?sob tohoto výpo?tu.

21 Zmín?ný soud dále uvedl n?kolik skute?ností, jež je podle jeho názoru t?eba zohlednit v rámci této žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce. Up?esnil, že

– v projednávané v?ci lze v rámci ceny, kterou každý hrá? zaplatí p?i koupi karet bingo, rozlišovat z právního a ekonomického hlediska mezi ?ástí ur?enou na výhry a ?ástí ur?enou na jiné ú?ely. Stejn? je tomu i ohledn? ?ásti, která slouží k uhrazení dan? ze hry bingo, a ?ásti, která tvoří protipln?ní za službu poskytnutou po?adatelem hry v souvislosti s výběrem této dan?. Vzhledem k uvedenému rozlišení by nem?ly vzniknout žádné pochybnosti ohledn? faktu, že ?ást ceny ur?ená na výplatu výher nem?že být považována za odm?nu za služby poskytnuté tímto po?adatelem;

– po?adatel hry nemá možnost obdržet od výherce úhradu DPH, jíž jsou zatíženy ?ástky ur?ené na výhry. Nem?že tedy dojít k p?enosu ekonomické zát?že p?edstavované touto daní. Zkreslení, které z toho z hlediska neutrality systému DPH vyplývá, by mohlo být zmírn?no, kdyby vyplácené výhry nebyly zahrnuty do základu dan?.

22 Za t?chto podmínek se Tribunal Superior de Justicia de Cataluña rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru tyto p?edb?žné otázky:

„1) Znamená skute?nost, že hrá?i binga platí ?ást ceny za karty odpovídající výhrám, skute?nou spot?ebu zboží nebo služeb pro ú?ely zahrnutí do zdanitelného pln?ní DPH?

2) Je t?eba ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) ve spojení s ?l. 17 odst. 5 a ?l. 19 odst. 1 šesté sm?rnice vykládat v tom smyslu, že stanovuje takovou míru harmonizace, která brání tomu, aby se v r?zných ?lenských státech p?ijímala na úrovni legislativní ?i soudní odlišná ?ešení, pokud jde o zahrnutí ?ásti ceny za karty ur?enou k vyplácení výher do základu DPH, pro ú?ely úpravy jmenovatele p?i výpo?tu procentní ?ástky podílu?

3) Je t?eba ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) ve spojení s ?l. 17 odst. 5 a ?l. 19 odst. 1 šesté sm?rnice vykládat pro ú?ely zahrnutí jmenovatele p?i výpo?tu procentní ?ástky podílu v tom smyslu, že brání vnitrostátní judikatu?e, která v p?ípad? hry bingo zahrnuje do základu DPH ?ástky, které odpovídají výhrám a které hrá?i platí v rámci nákupu karet?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

23 Svou první otázkou chce p?edkládající soud v podstat? zjistit, zda ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že v p?ípad? prodeje takových karet bingo, jako jsou karty dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, je do základu DPH zahrnuta ?ást ceny t?chto karet, p?edem stanovená zákonem, která je ur?ena na výplaty výher hrá??m.

24 Pro zodpov?zení této otázky je p?edevším t?eba p?ipomenout, že ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice stanoví, že „[z]ákladem dan? [...] p?i dodání zboží a poskytování služeb jiných než t?ch, které jsou uvedeny [...] v písm. b), c) a d), [je] vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí

strany“.

25 Dále je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že základem daně z poskytnutí služby je protiplnění skutečně obdržené za tuto službu (viz zejména rozsudek ze dne 27. března 1990, *Boots Company*, C-126/88, Recueil, s. I-1235, bod 19, a výše uvedený rozsudek *Town & County Factors*, bod 27).

26 Soudní dvůr již také judikoval, že v případě hracích automatů se v souladu s povinnostmi závazně stanovenými zákonem vyplácí z výher, stejně jako ve věci v původním řízení, stanovený procentní podíl sázek hráčů, a protiplnění vskutku obdržené pořadatelem za poskytnutí automatů tvoří pouze ta část sázek, s níž může pořadatel skutečně sám nakládat (výše uvedený rozsudek *Glawe*, bod 9).

27 Co se však týče takové hry, jako je hra dotčená v původním řízení, nelze než konstatovat, že podmínky pro její průběh jsou stanoveny zákonem a že procentní podíl prodejní ceny karet vyplácený formou výher hráčům je kogentně stanoven zákonem.

28 Jelikož část prodejní ceny karet, která je vyplácena hráčům formou výher, je stanovena předem a je závazná, nemůže být považována za protiplnění obdržené pořadatelem hry za plnění, které poskytl (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Glawe*, bod 12).

29 Z toho plyne, že v rámci takové hry, jako je hra dotčená ve věci v původním řízení, je protiplnění skutečně obdržené pořadatelem hry za poskytnutou službu tvořeno prodejní cenou karet sníženou o část této ceny stanovenou zákonem, která musí být vyplacena hráčům z titulu výhry. Zmíněný pořadatel totiž může skutečně sám nakládat pouze se zbývajícím částí prodejní ceny.

30 Konečně je třeba uvést, že tento výklad čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je v souladu s výkladem, jejž podal Soudní dvůr ve svém výše uvedeném rozsudku *Town & County Factors*.

31 V tomto ohledu – jak vyplývá z bodů 29 a 30 výše uvedeného rozsudku *Town & County Factors* – Soudní dvůr rozhodl, že výklad šesté směrnice, který podal ve svém výše uvedeném rozsudku *Glawe*, se nepoužije ohledně takové služby, jako je služba dotčená ve věci, v níž byl vydán rozsudek *Town & County Factors*. Zatímco je totiž pro hrací automaty dotčené ve věci, v níž byl vydán zmíněný rozsudek *Glawe*, prokazatelná skutečnost, že byly v souladu se zákonnými povinnostmi navrženy tak, aby určitý procentní podíl sázek podaných hráči byl tímto hráčům vyplacen v podobě výhry, a tyto sázky byly technicky i fyzicky odděleny od částek, se kterými mohl provozovatel skutečně sám nakládat, nevykazovala soutěž dotčená v uvedeném rozsudku *Town & County Factors* žádný z těchto podstatných znaků, takže pořadatel tohoto druhu soutěže mohl volně nakládat s celkovou částkou vybraných ústavních poplatků.

32 V rámci takové hry, jako je hra dotčená ve věci v původním řízení, však právě platí, že pořadatel nemůže volně nakládat s celkovou částkou prodejní ceny karet bingo, jelikož má povinnost vyplatit hráčům procentní podíl, předem stanovený zákonem, ze zmíněné prodejní ceny.

33 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že při prodeji takových karet bingo, jako jsou karty dotčené ve věci v původním řízení, nezahrnuje základ DPH část ceny těchto karet, předem stanovenou zákonem, jež je určena na výplatu výher hráčům.

Ke druhé a třetí otázce

34 Svou druhou a třetí otázkou, jež je třeba zkoumat společně, chce předkládající soud v podstatě zjistit, zda čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy mohou stanovit, že pro účely výpočtu poměrné části odpochtu DPH je část prodejní ceny karet bingo, předem stanovená zákonem, kterou je nutno vyplatit hráčům ve formě výher, součástí obratu, jež se dosadí do jmenovatele zlomku podle zmíněného čl. 19 odst. 1.

35 K zodpovězení této otázky je třeba především připomenout znění druhého bodu odvodnění šesté směrnice, podle něhož „pravidla pro odpochet daní by měla být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí [...] [a] výše odpochtu daní by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.

36 Je třeba dodat, že znění čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je jasné a že toto ustanovení neponechává členským státům žádný prostor pro uvážení, co má být považováno za protiplnění, jež poskytovatel služby získá nebo má získat od jejího příjemce.

37 Ostatně Soudní dvůr v již v této souvislosti rozhodl, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát na dané operace uplatňoval jiné pravidlo pro stanovení základu daní, než je obecné pravidlo stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice, aniž by dodržel postup stanovený v článku 27 téže směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylující se od zmíněného obecného pravidla (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 40).

38 Dále je třeba konstatovat, jak vyplývá z odpovědi na první otázku, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, nemůže být část prodejní ceny karet bingo předem stanovená zákonem, jež musí být vyplacena hráčům jakožto výhra, započítána do základu daní, a tudíž nemůže být považována za součást obratu poadatele hry. V důsledku toho nemohou být odpovídající částky zahrnuty do jmenovatele zlomku sloužícího k výpočtu odpochitelného podílu DPH odvedené na vstup, prováděnému podle čl. 19 odst. 1 šesté směrnice.

39 Na druhou a třetí otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy nemohou stanovit, že pro účely výpočtu poměrné části odpochtu DPH je část prodejní ceny karet bingo, předem stanovená zákonem, která musí být vyplacena hráčům jakožto výhra, zahrnuta do obratu uvedeného ve jmenovateli zlomku podle citovaného čl. 19 odst. 1.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, musí být vykládán v tom smyslu, že při prodeji takových karet bingo, jako jsou karty dotčené ve věci v původním řízení, nezahrnuje základ daní z přidané hodnoty část ceny těchto karet, předem stanovenou zákonem, jež je určena na výplatu výher hráčům.

2) Článek 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 98/80, musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy nemohou stanovit, že pro účely výpočtu poměrné části odpůtu daní z přidané hodnoty je část prodejní ceny karet bingo, předem stanovená zákonem, která musí být vyplacena hráčům jakožto výhra, zahrnuta do obrátu uvedeného ve jmenovateli zlomku podle citovaného čl. 19 odst. 1.

Podpisy.

** Jednací jazyk: španělština.